

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de junio de 2026

Sala 1.^a

R.G. 2110/2024

SUMARIO:**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortización del inmovilizado inmaterial/intangible.**

Amortización del fondo de comercio. El TEAC confirma la improcedencia de deducir la amortización de un fondo de comercio cuya existencia y cuantía no han sido acreditadas, al constituir el gasto contable presupuesto previo para su deducibilidad fiscal. El Tribunal señala que el principio de regularización íntegra no permite reconocer un gasto no contabilizado y que, conforme a la NRV 22.^a del PGC, los errores contables relativos a ejercicios anteriores deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, sin trasladar sus efectos al ejercicio en que se cometieron. Asimismo, considera que la Administración puede comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos cuando sus efectos fiscales se proyectan sobre ejercicios no prescritos, conforme a los arts. 66 bis, 70.3 y 115 de la LGT, y que una comprobación anterior no implica la validación de elementos que no fueron específicamente examinados. El TEAC recuerda que corresponde al obligado tributario acreditar la existencia, cuantía y tributación efectiva previa del fondo de comercio para poder aplicar su amortización y el mecanismo de eliminación de la doble imposición. Por último, rechaza la deducibilidad de las cantidades satisfechas como responsabilidad civil subsidiaria derivada de la tasa láctea, al corresponder realmente a cuotas e intereses que debían haberse ingresado al FEAGA y no constituir una verdadera indemnización por un daño distinto.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación interpuesta por Don **Enn**, con NIF ..., actuando en nombre y representación de la entidad GRUPO **CD** S.A, con NIF A..., contra el siguiente acto dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (DCTyA) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT):

- Acuerdo de resolución de recurso de reposición, dictado el 19/02/2024, con número de referencia 2024GRT...25V, que había sido interpuesto frente al acuerdo de liquidación derivado del procedimiento de tasación pericial contradictoria, de fecha 14/12/2023, con relación al Impuesto sobre Sociedades, IS, ejercicio 2012, del que resulta una deuda a ingresar por importe de 178.727,57 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 15/03/2024 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 13/03/2024 contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición y rectificación de errores identificado en el encabezamiento.

A continuación, se exponen los hitos más relevantes del expediente.

SEGUNDO.- Con fecha 11/04/2014 se inician actuaciones inspectoras de carácter general respecto del Grupo Fiscal ..., entre otros, por el Impuesto sobre sociedades (IS) de los ejercicios 2009 a 2012.

El objeto del presente expediente es el IS del ejercicio 2012.

La comunicación de inicio se dirigió a la entidad GRUPO **CD**, SA como sociedad dominante del Grupo de consolidación fiscal

Con fecha 19/07/2016 se formaliza acta de disconformidad (A02) número **REFERENCIA_1** por el IS del ejercicio 2012 emitiéndose, en igual fecha, informe ampliatorio. En la misma fecha se formalizó acta de conformidad (A01) número **REFERENCIA_2** en la que se incluyen los ajustes a los que el obligado tributario prestó su conformidad para el mismo concepto tributario y ejercicio.

El 13/12/2016 la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la DCGC dictó acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el Acta en el cual se indica que el importe de la deducción por doble imposición

Síguenos en...

procedente del ejercicio 2010 que procede aplicar en el ejercicio 2012 asciende a 554.664,72 euros. Este acuerdo se notifica a la interesada el 13-12-2016. El 28-12-2016 presenta escrito de alegaciones.

El 11/01/2017 la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la DCGC dictó Acuerdo de Liquidación por el IS del ejercicio 2012 resultando una deuda a ingresar de 6.764.921,85 euros (cuota: 6.049.345,43 euros; intereses de demora: 715.576,42 euros). La liquidación fue notificada el 11/01/2017.

TERCERO.- Los hechos que dieron lugar a la regularización contenida en el citado acuerdo de liquidación, referencia A23 - **REFERENCIA_1** son, en síntesis, los que se exponen a continuación.

GRUPO **CD** SA es la sociedad dominante del Grupo fiscal ... que en el ejercicio 2012 estaba integrado por las sociedades dependientes que se enumeran en las páginas 1 y 2 del acuerdo de liquidación (20 sociedades).

Los ajustes llevados a cabo por la Inspección son los siguientes:

1.- Modificaciones a la base imponible de la sociedad dominante GRUPO **CD** SA:

- Valoración de los cánones satisfechos a entidades vinculadas por licencia de uso de marcas.
- Fondo de comercio registrado en 2008, resultante de la nueva valoración de los terrenos adquiridos dentro de la rama de actividad en 2006. No deducibilidad de la amortización del fondo de comercio; se incrementa la base imponible en 26.632,33 euros.

2.- Modificación a la base imponible de la sociedad dependiente **JK**, SL:

- Valoración de los cánones satisfechos a entidades vinculadas por licencia de uso de marcas.
- No se admite la deducibilidad del importe satisfecho como responsabilidad civil subsidiaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.1 c) del TRLIS.

3.- Modificación a la base imponible de la sociedad dependiente **CQ**, SL:

- Fondo de comercio procedente de la absorción de **LM** SA y su participada **NP** SA efectuada en 1998; no se admite su amortización.

4. Deducción doble imposición de dividendos

5.- Deducción por acontecimientos de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

CUARTO.- Disconforme con el acuerdo de liquidación la entidad interpuso el 07-02-2017 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, a la que se asignó el número de registro general .../17.

Con fecha 15/10/2018 este TEAC dictó resolución, desestimando la referida reclamación confirmando el acuerdo de liquidación impugnado.

QUINTO.- Frente a la referida resolución de este TEAC se interpuso, por el obligado, recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional (que fue tramitado con el número .../2019), que fue resuelto mediante sentencia de ... de 2022, con el siguiente fallo:

*“Que debemos estimar y estimamos el presente recurso contencioso-administrativo número .../2018, interpuesto por la representación de Grupo **CD**, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 728/2017) y, en consecuencia,*

1º Anulamos la citada Resolución y el Acuerdo de liquidación de que trae causa, por no ser ajustados a Derecho, en los términos declarados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia y con los efectos legales inherentes a esta declaración...”

En la referida sentencia, la Audiencia Nacional, señala que “conforme al régimen contenido en los arts. 16.9.2º del TRLIS y 21.3 del Real Decreto 1777/2004, hemos de concluir también que al contribuyente le asistía el derecho a instar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación practicada como consecuencia de la corrección valorativa”, lo que le lleva a concluir que “apreciada la infracción del derecho del contribuyente a promover tasación pericial contradictoria y dado que en el suplico de la demanda se interesa con carácter preferente que “se anule el acuerdo de liquidación recurrido con retroacción de actuaciones por las razones formales alegadas” (...), procede acceder a lo interesado y acordar la

retroacción de actuaciones solicitada a los efectos que se concretan por la recurrente en la p. 3 de su escrito de conclusiones (notificación al contribuyente el acuerdo de liquidación con indicación del derecho a instar la tasación pericial contradictoria), con los efectos legales inherentes a esta declaración”.

SEXTO.- Con fecha 29/03/2023 la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dicta acuerdo de ejecución de la referida sentencia de la Audiencia Nacional.

En relación a ello, se manifestaba lo siguiente:

“...En ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional de ... de 2022, subsanando la omisión de comunicar a la entidad el derecho a promover tasación pericial contradictoria, objeto de la retroacción ordenada por la Audiencia, y para dar cumplimiento a lo ordenado por ésta, se notifica el acuerdo de liquidación anexo al presente acuerdo de ejecución (Anexo I), en el que se sustituye el punto 2 de la página 192 por el siguiente texto:

(...)

Con la notificación del presente acuerdo se abren de nuevo los plazos de recurso indicados en el acuerdo de liquidación, en los términos en que éste ha quedado subsanado.

Dado que la retroacción realizada ha consistido meramente en la notificación a la entidad del pie de recurso procedente, no se anula la deuda liquidada ni se reabren los plazos de ingreso de la misma, por lo que este acuerdo de ejecución no afecta a la situación recaudatoria de la deuda liquidada en el acuerdo cuyo pie de recurso ha quedado subsanado mediante el presente acuerdo de ejecución.

Este acuerdo se dicta en ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional de ... de 2022, en el recurso contencioso-administrativo número .../2019. En caso de disconformidad con el mismo, podrá plantear incidente de ejecución ante el Tribunal sentenciador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 109 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (BOE de 14 de julio de 1998), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.”

SÉPTIMO.- Con fecha 27/04/2023 la entidad instó el inicio del procedimiento de tasación pericial contradictoria (TPC) que finalizó el día 01/12/2023 mediante la remisión por el perito tercero del informe que contenía su valoración.

OCTAVO.- Con fecha de 14/12/2023 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó acuerdo terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria y liquidación administrativa, en virtud del cual se anulaba la liquidación inicialmente dictada, dictándose una nueva liquidación, con base en la misma fundamentación jurídica que la que ya estaba expuesta en el acuerdo de liquidación anterior, con la modificación del importe del ajuste por la cesión de los cánones por el uso de las marcas, dando lugar a una deuda a ingresar por importe de 7.290.028,50 euros, 5.461.057,20 euros se corresponden con la cuota y 1.828.971,30 euros con los intereses de demora.

NOVENO.- Con fecha 19/01/2024, se interpuso por el obligado un recurso de reposición contra el acuerdo de liquidación derivado del procedimiento de tasación pericial contradictoria, el cual fue estimado parcialmente mediante resolución dictada en fecha de 19/02/2024, resultando una deuda a ingresar por importe de 178.727,57 euros, de los que 132.649,39 euros corresponden a cuota y 46.078,18 euros a intereses de demora.

DÉCIMO.- Frente a la referida nueva liquidación se interpuso el día 13/03/2024 la presente reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Central, que fue referenciada con el número 00/02110/2024.

Tras la preceptiva puesta de manifiesto del expediente se presenta, en fecha de 29/04/2024, el correspondiente escrito de alegaciones frente a la liquidación provisional en base a los siguientes argumentos:

- Deducibilidad del Fondo de Comercio registrado en 2008 en la adquisición de una rama de actividad efectuada en 2006.
- Deducibilidad de la amortización del Fondo de Comercio derivado de la absorción en el ejercicio 2008 de la entidad **LM**, SA y su participada **NP**, S.A.

- Deducibilidad del pago realizado en concepto de responsable civil subsidiaria en un proceso penal

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho o no de la liquidación impugnada.

TERCERO.- En cuanto a la deducibilidad, en el ejercicio regularizado 2012, de la amortización de un fondo de comercio registrado en 2008, derivado de la adquisición de una rama de actividad efectuada en el ejercicio 2006, este TEAC entiende procedente contestar en los mismos términos a cómo nos pronunciamos al resolver la reclamación, tramitada con RG 2109-2024, interpuesta por la entidad contra la liquidación dictada a su cargo por el IS de 2009, ya que el ajuste se practica en términos sustancialmente idénticos y los argumentos que se exponen, en el marco de las impugnaciones, son, también, los mismos.

Decimos en esa resolución que aprueba esta misma Sala en el día de la fecha:

"TERCERO.- La única cuestión planteada en la presente reclamación se refiere a la deducibilidad, en el ejercicio regularizado, de la amortización de un fondo de comercio registrado en 2008, derivado de la adquisición de una rama de actividad efectuada en el ejercicio 2006.

*En el ejercicio 2006, la sociedad **DB**, S.L (posteriormente **DS**, S.L) adquirió, de **GH ESPAÑA**, S.A, la rama de actividad relacionada con la fabricación y comercialización de las marcas "... y "...".*

*El precio de la operación se fijó en 32.065.000 euros, que fue el importe por el que se valoraron todos los activos y pasivos afectos a la rama de actividad objeto de transmisión. Entre los elementos objeto de transmisión se incluía un terreno sito en **LOCALIDAD_1**.*

En el ejercicio 2006, la adquisición de la referida rama de actividad no dio lugar al reconocimiento de ningún fondo de comercio.

*No obstante lo anterior, en 2008 la entidad adquirente sí consignó un fondo de comercio, derivado de esa operación, de 2.663.232,92 euros. Ese importe resultaba de minorar la valoración otorgada en 2006 a los terrenos sitos en **LOCALIDAD_1** en el momento de la compra de la referida rama de actividad, en base a un informe de tasación realizado el 15-07-2008 por una sociedad de tasación. La nueva valoración del terreno viene referida "a la fecha en que se elabora el informe".*

En cada uno de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 la sociedad dedujo, a efectos de su IS, el 5% de 2.663.232,91 euros, es decir, 133.161,65 euros. En el ejercicio 2012, dedujo el 1% de 2.663.232,91 euros, es decir, 26.632,33 euros.

*La inspección, en el marco de las actuaciones de comprobación desarrolladas, no admite la deducibilidad de esa amortización del fondo de comercio indicado porque "en el informe aportado por el obligado tributario no figura dato alguno que permita concluir que la valoración se corresponde con la que tenían los terrenos en la fecha en que fue adquirida la rama de actividad a **GH España** (noviembre de 2006)". Considera que, en su caso, la nueva valoración de los terrenos, sería imputable al ejercicio 2008, ya que el informe de valoración aportado establece que tal valoración viene referida a la fecha en que se elabora el informe (ejercicio 2008) y no a la fecha de adquisición de dichos activos a **GH ESPAÑA** (2006).*

Por ello considera que no procede la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio en los ejercicios comprobados al no resultar acreditado, en modo alguno, dicho fondo de comercio.

CUARTO.- El obligado en la presente reclamación no discute el referido ajuste llevado a cabo por la Inspección en los ejercicios comprobados, entendiendo que, en todo caso, este cometió un error contable al contabilizar como fondo de comercio en 2008 (y que se amortizó en los ejercicios siguientes) lo que debió haberse contabilizado como un deterioro de inmovilizado en dicho ejercicio 2008, que habría resultado deducible en el mismo ejercicio. Por ello entiende que, en virtud del principio de regularización íntegra y de

Síguenos en...



inscripción contable, la Inspección debió haber ampliado las actuaciones el ejercicio 2008, que no se encontraba prescrito como consecuencia de unas previas actuaciones de carácter parcial, al objeto de que el referido deterioro del inmovilizado fuera reconocido como gasto deducible del referido ejercicio 2008.

A estos efectos señala que mediante la activación indebida de un gasto (por el fondo de comercio contabilizado en 2008), el sujeto pasivo difirió la imputación temporal de dicho gasto a los ejercicios siguientes, los de su amortización, por lo que el principio de regularización íntegra en su vertiente procesal impone a la Inspección la obligación, que no la mera posibilidad, de ampliar el alcance de las actuaciones de comprobación al ejercicio en que se produjo el devengo (2008) que no se encontraba prescrito.

Ante las referidas alegaciones del obligado la Inspección señala en el acuerdo de liquidación que no cabe entender que el principio de regularización íntegra determine la obligación de la Inspección de ampliar las actuaciones inspectoras al ejercicio 2008, señalando, al efecto, lo siguiente:

“Como conclusión a las anteriores consideraciones, la Inspección practica un ajuste positivo en la base imponible de 133.161,65 euros.

Frente a la propuesta de regularización, el obligado tributario alega que contabilizó el error en la valoración de los activos adquiridos, como consecuencia de la información más fiable obtenida posteriormente a dicha adquisición mediante el informe de valoración de 15 de julio de 2008, lo que dio lugar a la reasignación, en 2008, del valor de los activos adquiridos en 2006, con la consiguiente revisión al alza del fondo de comercio y la práctica del correspondiente deterioro fiscal del mismo. Por ello, en caso de que resultase improcedente tal modo de actuar, por la fecha del informe de valoración (cuya validez no se discute por la Inspección), debería, en todo caso, imputarse la pérdida del valor del terreno al ejercicio 2008. En tal caso, dado que el Tribunal Supremo ha señalado que la regularización ha de ser íntegra, además de negar, en el ejercicio 2009, la deducción del aumento del fondo de comercio, debería regularizarse también el deterioro del valor de los terrenos imputable al ejercicio 2008, ejercicio que a estos efectos, en opinión del obligado tributario, debe incluirse en la regularización, por no estar prescrito.

Por lo que respecta al ejercicio al que debe imputarse la nueva valoración de los terrenos, debe tenerse en cuenta que el informe de la entidad Sociedad de ..., S.A., deja claramente establecido que tal valoración viene referida a la fecha en que se elabora el informe (ejercicio 2008), y no a la fecha de adquisición de dichos activos a **GH** España (2006). Así en el informe de valoración se indica lo siguiente:

«Conforme a la finalidad y métodos de valoración que se indican, a la documentación e información que se nos ha aportado, a las comprobaciones que hemos realizado y con las definiciones y alcance que figuran anexos en el informe de tasación indicado en la cabecera que sintetiza este certificado, es nuestra opinión que el: VALOR DE TASACIÓN del inmueble según método residual al 26/06/08 es: 1.287.480 euros.»

En la página 5 del informe de valoración se relacionan los comparables, que corresponden a operaciones efectuadas entre noviembre de 2007, la más antigua, y julio de 2008, la más reciente.

Así pues, en el informe aportado por el obligado tributario no figura dato alguno que permita concluir que la valoración se corresponde con la que tenían los terrenos en la fecha en que fue adquirida la rama de actividad a **GH** España (noviembre de 2006).

Por ello, en ningún caso cabe imputar la menor valoración de este inmovilizado a la fecha de adquisición (2006), con un incremento correlativo del fondo de comercio, sino que se corresponde con un deterioro del valor del referido terreno observado en el ejercicio 2008. En consecuencia, esta Oficina Técnica considera que la amortización del incremento del fondo de comercio en 2009 efectuada por el obligado tributario resulta improcedente y, por ende, la deducibilidad del mismo.

Por lo que respecta a la alegación de ampliación de las actuaciones al ejercicio 2008 para computar a efectos fiscales el ajuste correspondiente al deterioro del valor de los terrenos sufrido en dicho período, debemos señalar que las sentencias del Tribunal Supremo que cita el obligado tributario contemplan situaciones que no son equiparables a la presente regularización:

Así, en primer término, en la sentencia de 10 de mayo de 2010, la cuestión suscitada se refiere al cálculo de los intereses de demora en un supuesto de IVA a la importación, en el que se analiza el posible período de perjuicio económico para la Administración tributario en consideración a la exigibilidad del tributo y el nacimiento del derecho a su deducción, concluyendo que la entidad recurrente «tenía derecho a deducirse el impuesto sobre el valor añadido que se auto-repercutió por la importación de productos petrolíferos durante 1996 desde la fecha de la importación, momento en el que se produjo el devengo y el tributo era

exigible, por lo que, como señaló en un caso semejante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia Ecotrade, no cabe hablar de riesgo de pérdida de ingresos fiscales para la Hacienda (apartado 71).»

En cuanto a la sentencia de 5 de noviembre de 2012, se trata de un supuesto de imputación temporal de unos rendimientos al ejercicio anterior en el que el contribuyente los había declarado, señalando al efecto que, para evitar la doble tributación de los mismos rendimientos, deberían haberse ampliado las actuaciones al siguiente ejercicio en el que el contribuyente los había declarado. Pues bien, la presente regularización no trata sobre la problemática del período impositivo al que deben imputarse determinadas rentas, sino sobre su calificación. Así, el obligado tributario minoró, en 2008, la valoración de unos terrenos adquiridos en 2006, atribuyendo, correlativamente, esa menor valoración a un fondo de comercio surgido tras la combinación de negocios de 2006, mientras que la Inspección considera que la eventual pérdida de valor sufrido por los terrenos en 2008 es constitutiva de un deterioro de ese elemento del inmovilizado.

Por lo que respecta a la sentencia de 12 de diciembre de 2013, el propio Tribunal Supremo, que desestima la alegación del obligado tributario, advierte, respecto al principio de íntegra regularización, «que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales, pero que, claro está, debe aplicarse dentro de cada marco concreto en el que debe ponderarse. Por lo tanto, habrá de atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora.

Y en el contexto concreto que nos ocupa, en modo alguno se colige que tuviera la Inspección obligación de extender las actuaciones y sus consecuencias a las retenciones que sobre los dividendos se hicieron sobre las dos personas jurídicas socias de la entidad actora.»

Asimismo, señala que, en todo caso, al no haberse registrado ningún gasto en 2008 no cabe admitir la alegación del obligado en virtud del principio de inscripción contable señalando:

“Sin perjuicio de todo lo anterior, debe recordarse en este punto que, en todo caso, debe rechazarse la alegación del obligado tributario, en la medida en que en el ejercicio 2008 no se ha contabilizado deterioro contable alguno por lo que, por aplicación del principio de inscripción contable (artículo 19.3 del Texto Refundido de la LIS), en ningún caso podría admitirse, en 2008, la deducibilidad de un deterioro que no ha sido previamente registrado contablemente.

En conclusión, de acuerdo con lo expuesto, se desestiman las alegaciones del obligado tributario, confirmando la propuesta de regularización formulada por la Inspección, debiendo incrementarse la base imponible en 133.161,65 euros.”

QUINTO.- Sobre esta cuestión ya nos pronunciamos en la resolución de 15-10-2018, RG 729/2017, en la que resolvimos la reclamación económico - administrativa interpuesta por la entidad contra una primera liquidación dictada a su cargo por el IS de 2009, en la que ya se incluyó el ajuste objeto de controversia.

Dijimos entonces:

“Respecto a la obligación de practicar regularización completa señalar que en este caso no es aplicable la doctrina de este TEAC expuesta en resolución de fecha 12-05-2009 (RG 3011/2007) en donde se dice que “en aquellos casos en los que la Administración tributaria regularice un período, de forma tal que dicha regularización incida en otro posterior no sometido a inspección, generando que en dicho ejercicio posterior el contribuyente haya pagado de más, o bien, se hubiese reducido el importe a devolver, la Administración deberá iniciar de oficio respecto de dicho ejercicio posterior un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o, en su caso, ampliar actuaciones respecto a dicho ejercicio posterior afectado” pues la presente regularización no trata sobre a que período impositivo deben imputarse determinadas rentas.

En este caso, el obligado tributario minoró, en 2008, la valoración de unos terrenos adquiridos en 2006, atribuyendo, correlativamente, esa menor valoración a un fondo de comercio surgido tras la combinación de negocios de 2006, sin acreditar el eventual deterioro que al haber considerado fondo de comercio no reconoció.

Por otro lado, como bien señala la inspección, no podría admitirse, en 2008, la deducibilidad de un deterioro que no ha sido previamente registrado en contabilidad pues el artículo 19.3 del TRLIS señala que “No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente”.

En consecuencia se confirma la regularización efectuada por la inspección.

El Tribunal Supremo, como señala el reclamante ha defendido el principio de la regularización íntegra.

Así, en la reciente STS de 22-11-2017 (rec. 2654/2016), en la que transcribe parte de otra de 26-01-2012 (rec. cas. 5631/2008) dice que:

“Este Tribunal ha acogido el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, valga de ejemplo la sentencia de 25 de marzo de 2009, o la más reciente de 10 de mayo de 2010 (casación 1454/2005) en la que se dijo que “la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario (F. de D. Segundo)”; se ha considerado que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación procede atender a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia. Principio de íntegra regularización que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales, pero que, claro está, debe aplicarse dentro de cada marco concreto en el que debe ponderarse, (...)”

En el mismo sentido, en la STS de 19-01-2012 (rec. nº. 3799/2010) se dice que:

“...dicha cuestión debía de ventilarse en el curso de dicho procedimiento en aplicación del principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, que demanda que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable”.

O en la de 09-02-2012 (rec. nº. 2210/2010):

“...esta Sala viene declarando con reiteración, por todas Sentencia de 27 de septiembre de 2010 (RJ 2010, 7095), la obligatoriedad, en los procesos de regularización en actuaciones de comprobación por la Inspección, de aplicar el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario.”

No obstante, como decimos, en este caso, el obligado tributario minoró, en 2008, la valoración de unos terrenos adquiridos en 2006, atribuyendo, correlativamente, esa menor valoración a un fondo de comercio surgido tras la combinación de negocios de 2006, sin acreditar el eventual deterioro que al haber considerado fondo de comercio no reconoció. No estamos, por tanto, ante un problema o una cuestión sobre de que a qué periodo se deben imputar unos gastos o ingresos.

*Por otro lado, como bien señala la inspección, no podría admitirse, en 2008, la deducibilidad de un deterioro que no ha sido previamente registrado en contabilidad pues el artículo 19.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aplicable *ratione temporis*, señala que “No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente”.*

La entidad pretende que la incorrecta deducibilidad, en 2009, de la amortización de un fondo de comercio no acreditado, se “sustituya” admitiendo la deducibilidad, en otro ejercicio (2008) de un deterioro de valor de un elemento del activo, deterioro que en ningún caso fue así registrado o contabilizado por la entidad en aquel ejercicio y que, por todo lo expuesto, no puede determinar que se admita un gasto considerado como deducible.

Como señala el Tribunal Supremo, mediante sentencia de 30 de marzo de 2021:

“Como tantas veces se ha apuntado por este Tribunal, valga como ejemplo reciente la sentencia de 8 de febrero de 2021, rec. cas. 3071/2019, «... la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la medición de la capacidad económica del contribuyente a efectos fiscales, viene determinada a partir del resultado contable que es corregido en determinados supuestos en los términos previstos, a tal fin, en los preceptos específicos contenidos en el TRLIS. Esta es la forma que el legislador ha ideado para medir la capacidad económica de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y a ella habrá que estar, dejando a salvo la Constitución y, puesto que lo que se discute es si un determinado tipo de gastos contables son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, debemos tener presente, en primer lugar, lo dispuesto en el

artículo 14 del TRLRHL, que lleva por rúbrica "gastos no deducibles" en cuyo apartado primero se incluyen una serie de gastos de los que nos interesan los siguientes: ...

-Los donativos y liberalidades (letra e)

... Como se ha dicho ya varias veces, la normativa reguladora del Impuesto sobre sociedades incluye preceptos específicos que, a los presentes efectos, han de tenerse en cuenta, como son el principio de inscripción contable, disponiendo en ese sentido el artículo 19 TRLIS/2004, titulado "Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos", en su apartado 3".

(...)

El concepto que debe servir de cabecera para desentrañar el presente debate, es el de gasto deducible; como en otras ocasiones hemos indicado, no es un concepto pacífico, como se pone de manifiesto en el estudio histórico que se contiene en la sentencia de este Tribunal de 19 de diciembre de 2003, sirviéndonos, a los efectos oportunos, la conclusión que se alumbra en el sentido de que (la negrita se incorpora) «Al fin, esta cuestión ha sido resuelta por la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de "gasto contable", que tiene su fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc., y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc., como contrarios al de gastos necesarios».

(...)

Con lo que pone de manifiesta un elemento clave, "De este modo, como principio contable general puede afirmarse que un "gasto contable", para ser considerado tal, debe ser realizado para la obtención de ingresos, esto es, debe estar correlacionado con los ingresos", elemento que necesariamente se traslada, también, con carácter general, respecto de los gastos deducibles. O, dicho de otro modo, si la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tiene como base el resultado contable de la entidad, los gastos contabilizados necesariamente sólo pueden ser aquellos realizados para la obtención de ingresos, por lo que, en principio, sólo pueden considerarse como gastos deducibles fiscalmente los correlacionados con los ingresos, sin perjuicio de las correcciones fiscales que procedan conforme a las normas desarrolladas en el expresado Título IV. Un gasto no contable, por ende, no puede ser gasto fiscalmente deducible; el gasto contable es el presupuesto primero e indispensable para identificar un gasto fiscalmente deducible. (...)"

Cabe citar asimismo la sentencia del Tribunal Supremo de 07/10/2025 (Rec. 8368/2023) en la que se señala:

" ... la determinación de la base imponible, por remisión, parte del resultado contable del ejercicio, por lo que las normas contables del Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad se erigen en referentes de su configuración. Advertíamos en la STS de 28 de mayo de 2025, FJ 4º, RC 3174/2023, que «[L]a indefinición de la norma tributaria, o no descriptiva, de lo que se considera renta en el Impuesto sobre sociedades, requiere que se acote este elemento de la obligación tributaria con otras disposiciones que precisen cuales son los competentes que se someten a tributación y como deben determinarse. La integración del hecho imponible se hace a través de las normas mercantiles y contables. Expresa remisión al resultado contable se hace en el artículo 10.1 del TRLIS, que se erige en el elemento definidor y cuantificador nuclear del impuesto. La tarea de las normas ficales se circunscribe a efectuar, sobre ese resultado contable, los correspondientes ajustes positivos o negativos para perfilar el hecho imponible y su cuantificación. [...]».

5.3.-Los criterios de imputación temporal aplicables a los ejercicios litigioso, se recogían en el artículo 19 del TRLIS «[1.] Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros. (...) 3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas (...) Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo

posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores [...]. En términos análogos, pero con mayor previsión de supuestos, se pronuncia el artículo 11 de la vigente LIS.

5.4.-La deducción de un gasto requiere su previa contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancias para configurar el resultado contable con el que se determina la renta del ejercicio, como establecía el 10.3 del TRLIS, y su homónimo de la LIS «[l]a base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas [...]». Por lo tanto y como regla general, no cabe la deducción de un gasto que no haya sido llevado a la cuenta de resultados del ejercicio.

Con base en todo lo expuesto, procede confirmar la regularización de la Inspección desestimando las alegaciones del obligado.

SEXTO.- Cabe añadir que aun cuando admitiéramos la argumentación de la entidad basada en haber cometido un error contable al no registrar, en 2008, un deterioro de inmovilizado (sino haber reconocido un fondo de comercio), su rectificación no afectaría a al ejercicio en que se cometió, sino al ejercicio en que se detectó.

Así, la doctrina de este TEAC establecida en resoluciones como las de 2 de junio de 2015 (RG 3851/2012), de 25 de abril de 2023 (RG 3751/2021) y de 13 de enero de 2016 (RG 6124/2013) la cual fue confirmada por sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2021 (recurso 6820/2019), y 26 de enero de 2021 (RG 2297/2020), que ha sido reiterado también por la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de abril de 2024 (recurso 4382/2022) es que en caso de apreciación de errores contables en un ejercicio posterior a la formulación de las cuentas anuales correspondientes a aquel, el error se subsanará en el ejercicio en que se detecte.

Así, por ejemplo, en la citada resolución de 13 de enero de 2016 (RG 6124/2013) manifestábamos:

“...la principal cuestión sobre la que debemos pronunciarnos la relativa a si es procedente o no la rectificación de las autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 solicitadas por las entidades TT, S.L., VV, S.L. y WW, S.L. y, por otra parte, si resulta ajustada a Derecho la inadmisión decretada por el Tribunal Regional de Cataluña de la reclamación número 08/04253/2012.

SEGUNDO.- Respecto de la cuestión de fondo que se suscita en las reclamaciones presentadas, se debe señalar que el artículo 10.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en vigor desde el 12 de marzo de 2004 (en adelante TRLIS), en igual sentido que el mismo precepto de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que:

“En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”.

Por su parte, el artículo 19 del mismo texto legal establece lo siguiente:

“1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...)

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente. Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo

previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores. (...)"

Como acertadamente ha señalado el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en sus resoluciones, desde el punto de vista contable hay que tener en cuenta lo establecido en la Norma de Registro y Valoración 22ª del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, aplicable desde el 1 de enero de 2008, (en adelante PGC), relativa a los cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, según la cual:

"Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores".

En relación con esta Norma, la Consulta 3ª del ICAC (BOICAC, nº 86/2011), aclara lo siguiente:

"La norma de registro y valoración 22ª, "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables" recogida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una partida de reservas por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la subsanación del error. Asimismo, la empresa modificará las cifras de la información comparativa e incorporará la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Adicionalmente, la Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) nº 8 "Estado de cambios en el patrimonio neto", establece lo siguiente:

"(...) Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en el epígrafe A.II. del Estado total de cambios en el patrimonio neto, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. En el supuesto

de que el error corresponda al ejercicio comparativo dicho ajuste se incluirá en el epígrafe C.II. del Estado total de cambios en el patrimonio neto.(...)"

Por su parte, la reformulación de cuentas es un hecho excepcional previsto en el artículo 38 c) del Código de Comercio y en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC que, al desarrollar el principio de prudencia, dispone:

"Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas".

En este mismo sentido se pronuncia el PGC en su introducción al señalar:

"Esta regla legal relativa a hechos posteriores al cierre del ejercicio, no tiene como objetivo imponer a los administradores una exigencia de reformulación de las cuentas anuales ante cualquier circunstancia significativa que se produzca antes de la aprobación por el órgano competente. Por el contrario sólo situaciones de carácter excepcional y máxima relevancia en relación con la situación patrimonial de la empresa, de riesgos que aunque conocidos con posterioridad existieran en la fecha de cierre de las cuentas anuales, deberían llevar a una reformulación de éstas. Dicha reformulación debería producirse con carácter general hasta el momento en que se ponga en marcha el proceso que lleva a la aprobación de las mismas."

En definitiva, con carácter general, los errores contables deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, debiendo reflejarse la citada rectificación en las cuentas anuales de dicho ejercicio."

TERCERO.- En el presente caso, como se ha visto al estudiar los Antecedentes de Hecho, se debe indicar que las entidades interesadas habían depositado en el Registro Mercantil las Cuentas Anuales aprobadas del ejercicio 2004, que no reflejaban el gasto controvertido y que, dentro del plazo establecido para ello, habían presentado la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de dicho período impositivo sin incluir dicho gasto, actuando en consonancia con las referidas Cuentas Anuales.

Dado que, según manifiestan, se advirtió la existencia de un error en las contabilidades al constatarse que entre los gastos que figuraban en la cuenta de pérdidas y ganancias no se había consignado el importe de la provisión por depreciación de cartera que debería haberse dotado contablemente como consecuencia de la disminución del valor contable de las acciones de la sociedad KK, las entidades recurrentes rectificaron la contabilidad correspondiente al ejercicio 2004, incluyendo el gasto en cuestión, depositando en el Registro Mercantil las nuevas Cuentas Anuales así reformuladas. Asimismo, en fecha 23 de julio de 2010, la entidades TT, S.L., VV, S.L. y WW, S.L. solicitaron la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 presentadas indicando que existía un error en las Cuentas Anuales de 2004.

Las entidades interesadas consideran que una correcta interpretación de la Norma de Registro y Valoración 22ª del Plan General de Contabilidad permite concluir que dicha norma exime del deber de sustituir las cuentas anuales originarias, correspondientes al ejercicio en que se incurrió en el error, sin que se prohíba la reformulación de las mismas cuando los errores sean de tal magnitud que hagan recomendable esta reformulación para recuperar la imagen fiel que debe reflejar la contabilidad.

Sin embargo, de la lectura de la Norma transcrita y de la Consulta aclaratoria se deduce que la corrección contable de las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas, se debe de efectuar en el ejercicio en que se advierten, en el que se realizará el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto de la entidad. Asimismo, en ese caso, se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio o el error contable, debiendo incluirse la correspondiente información en la Memoria.

Considera este Tribunal, como así ha manifestado en su reciente resolución de 2 de junio de 2015 (R.G.: 3851/12), que cuando la Norma 22ª habla de "aplicación retroactiva" en los casos de cambio de criterio contable (o de error contable), se está refiriendo a que en el ajuste realizado se han de tener en cuenta los efectos acumulados de las variaciones de los activos y pasivos derivados de ejercicios anteriores; no que los efectos del ajuste se hayan de retrotraer a ejercicios anteriores. En todo caso el ajuste se ha de realizar en el ejercicio en que se produce dicho cambio de criterio (o se advierte el error). Tanto bajo la vigencia del

Plan General contable de 1990 como bajo la vigencia del actual de 2007, en casos como el presente, el apunte que recoge el error contable padecido se debe realizar en el ejercicio en que éste se advierte, bien utilizando las cuentas de reflejo extraanual previstas al efecto, (679) "Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores" y (779) "Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores", en el caso de ser aplicable el Plan Contable de 1990, bien llevando los efectos acumulados del error padecido al patrimonio neto, en el caso de ser aplicable el Plan Contable de 2007. En cualquier caso surte efectos a partir del ejercicio en que se efectúa su anotación.

Por consiguiente, de acuerdo con la normativa existente en materia contable, las entidades recurrentes deberían haber imputado contablemente el error en el ejercicio en que lo advirtieron, esto es, en 2010.

CUARTO.- Por lo que se refiere a la norma fiscal, se debe indicar que ésta exige el cumplimiento de los principios de imputación contable y de devengo. En el presente supuesto, el devengo del gasto se produjo en el ejercicio 2004, mientras que la imputación contable debería haberse producido en la fecha en que se advirtió el error, en 2010. Por esta razón, se deberá acudir a la regla especial del artículo 19.3 del TRLIS para gastos registrados en ejercicios posteriores al de su devengo, y verificar el cumplimiento de los requisitos previstos en dicha norma, sin que proceda, en consecuencia, admitir la deducibilidad del gasto en el ejercicio 2004, al no haberse producido la imputación contable en dicho ejercicio.

Señalan en este punto las entidades interesadas que, independientemente del registro contable del gasto en el ejercicio 2010, la deducción fiscal en el ejercicio 2004 es obligatoria conforme a lo dispuesto en el citado artículo 19.3 por ser la deducción en 2010 determinante de menor tributación, invocando en este sentido la Consulta de la Dirección General de Tributos de 2 de noviembre de 2005 (0273-05). Frente a ello, como acertadamente ha señalado el Tribunal Regional de Cataluña, no se puede admitir esta postura, dado que no ha quedado acreditado el presupuesto de la menor tributación debida a la existencia de bases imponibles negativas que alargan su plazo para ser compensadas. Y ello, según indica el Tribunal de instancia, "porque en el ejercicio 2004 la base imponible positiva del Impuesto sobre Sociedades regularizada al grupo en el Acuerdo de liquidación n° A23 ...42 de 3 de diciembre de 2010, dictado en el seno del procedimiento inspector a que nos referimos en el expositivo, es de 17.071.334,74 euros. Por tanto no nos hallamos ante el supuesto de la existencia de dos ejercicios con generación de bases imponibles negativas y alargamiento del plazo de compensación mediante el diferimiento de la deducción de gastos - que es el supuesto de que parte la Consulta citada-, sino de un ejercicio 2004 en que existe base imponible positiva y una efectiva tributación, por lo cual es evidente que la deducción del gasto en ejercicios posteriores, si se cumplieran el resto de requisitos, no daría lugar en el presente caso a la menor tributación que la reclamante erróneamente aprecia. En definitiva, tratándose de un gasto no registrado en el momento de presentar la autoliquidación de referencia y no siendo de aplicación la excepción prevista en el art. 19.3 in fine TRLIS, no procede la deducción del mismo en 2004, confirmándose el acto impugnado y la improcedencia de rectificar la autoliquidación presentada."

Por último, y por lo que se refiere a la alegación de la parte actora relativa a que la decisión administrativa impugnada conduce a un resultado ilógico por el tratamiento posterior de los ajustes por deterioro, que siendo extracontables no entrarían en el ámbito de aplicación del artículo 19.3 del TRLIS y por tanto impedirían la deducción del gasto en el ejercicio 2010, se debe indicar, con el Tribunal de instancia, que dicha argumentación tampoco puede estimarse en cuanto no se corresponde con la normativa y doctrina de aplicación. Así, según la resolución ahora impugnada, y que compartimos, "Debemos partir de que la interesada y la otra entidad dependiente objeto de inspección a que nos referimos en el expositivo ostentaban en KK una participación superior al 20% (es conocido el porcentaje de participación conjunto del 27,93% pero desconocemos el porcentaje concreto del total de entidades del grupo) por lo cual como mínimo se trataba de una inversión en el patrimonio de una entidad asociada en el sentido del art. 47.3 del Código de Comercio en redacción otorgada por la Ley 16/2007 de 4 de julio. El artículo 12.3 TRLIS en redacción introducida por el art. 1.1 de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre y efectos para los períodos impositivos que se inician a partir del 1 de enero de 2008, según establece la disposición final 5.a) de dicha norma, dispone respecto del deterioro de las participaciones que: "... será fiscalmente deducible en proporción a la participación, sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, cuando los valores representen participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil... ". El criterio de que los gastos fiscales por deterioro de tal tipo de participación en empresas del grupo, multigrupo o asociadas (NRV 9.2.5 PGC) previstos en el art. 12.3 TRLIS en redacción aplicable a los ejercicios iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2008 son ajustes

extracontables y por tanto independientes de su registro contable, evidentemente no es de aplicación al tratamiento de los errores contables por gastos de tal tipo correspondientes a ejercicios anteriores a dicha fecha (vid. CVDGT V0757-13 de 12 de marzo de 2013 y V0873-13 de 19 de marzo de 2013), por lo cual el caso enjuiciado en la presente resolución no tendría en 2010 el tratamiento propio de los ajustes extracontables sino el de los gastos contables diferidos, por lo cual le sería de aplicación el art. 19.3 TRLIS, sin perjuicio de que, frente a lo alegado, la gestora no ha reconocido la corrección o no de los cálculos efectuados, pues la causa de la denegación ha sido que no existía un gasto contabilizado en 2004, sin entrar en la cuestión concreta de la cuantía del mismo."

De todo lo expuesto se concluye que no procedía estimar las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 presentadas por las entidades TT, S.L., VV, S.L. y WW, S.L., pues la rectificación del error debe realizarse contablemente en el ejercicio en que el error fue advertido, desestimándose así las pretensiones de las entidades interesadas."

En el mismo sentido la resolución de este TEAC de 26 de enero de 2021 (RG 2297/2020) resume lo establecido en dichas resoluciones señalando:

"1. En caso de apreciación de errores contables en un ejercicio posterior a la formulación de las cuentas anuales correspondientes a aquel, el error se subsanará en el ejercicio en que se detecte.

2. No procediendo, en consecuencia, la modificación del resultado contable del ejercicio en que se produjo el error, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, determinada a partir de dicho resultado, no debe modificarse.

3. El error contable tendrá efectos sobre las cuentas anuales del ejercicio en el que se detecte y, por tanto, afectará al Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio."

Por tanto, no procediendo, de acuerdo a lo expuesto, la modificación del resultado contable del ejercicio en que se produjo el error, la base imponible del IS, determinada a partir de dicho resultado, no debe modificarse. El error contable tendrá efectos sobre las cuentas anuales del ejercicio en el que se detecte y, por tanto, afectará al IS de dicho ejercicio.

Esto es, aprobadas las cuentas de un ejercicio (X0) la rectificación en un ejercicio posterior (X1) de las cuentas correspondientes a aquel (X0) tiene efecto contable en el ejercicio en que se aprecian y corrigen los errores cometidos (X1).

En consecuencia, en el presente caso, la pretendida rectificación del error contable que según el obligado tuvo lugar en 2008 al contabilizar erróneamente un fondo de comercio en lugar de un deterioro de inmovilizado, no afectaría a dicho ejercicio 2008, sino al ejercicio en que se detectó el error, que en principio sería cuando se extendió por la Inspección el acta referida a la regularización del ejercicio 2009 a 2012 (en el año 2016) que da lugar a la liquidación impugnada en la presente reclamación, pero en todo caso, por tanto, la rectificación del referido error contable no afectaría al ejercicio 2008 como pretende el obligado en la presente reclamación, sino que en su caso se debería haber rectificado por el propio obligado en su autoliquidación del IS de 2016 que presento en el año 2017.

Se desestima, por tanto, la alegación del obligado confirmándose la regularización de la Inspección en el presente punto.

Manteniendo ese criterio, debe desestimarse la alegación del reclamante y confirmar, también en este punto, la liquidación practicada por la Inspección por el IS de 2012, negando la deducibilidad, en ese ejercicio, de la amortización del fondo de comercio dotada por la entidad.

CUARTO.- La siguiente cuestión planteada es la relativa a la deducibilidad, en el ejercicio comprobado (2012), de la amortización dotada por el fondo de comercio derivado de la absorción efectuada en el ejercicio 1998 de las entidades **LM SA** y su participada **NP SA**.

Los hechos que motivan la regularización son, en síntesis, los siguientes:

1.- En los ejercicios 1994 y 1996 diversas personas físicas transmitieron a la sociedad francesa **XZ, S.A.** las acciones de la sociedad **LM, S.A.**

Esta entidad era, a su vez, propietaria del 100% del capital social de las sociedades **NP, S.A.** y **LM II, S.A.**

2.- En el ejercicio 1998 se llevaron a efecto las siguientes operaciones:

- Aportación de las acciones de **LM, S.A.**, por parte de la sociedad francesa, a la sociedad **HJ S.A.**

Síguenos en...



- Fusión por absorción: **HJ** S.A absorbe a **LM**, S.A y a su participada **NP** SA, generándose, en esta fusión, que se acogió al régimen fiscal especial para fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canje de valores establecido en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, (Régimen FEAC) un fondo de comercio por valor de 34.798.511,62 euros.
- Cambio de denominación social. En los acuerdos sociales de la operación de fusión por absorción se acordó el cambio de denominación social de **HJ**, S.A por el de **LM**, S.A.

3.- En el ejercicio 2003 se llevaron a efecto las siguientes operaciones:

- Constitución, por parte de **LM** SA, de la sociedad GRUPO EMPRESARIAL **LM** SL, a la que aportó, como aportación no dineraria, los activos y pasivos que había adquirido en la fusión de 1998. (incluido el fondo de comercio a su valor de coste 34.798.511,62 euros).
- Transmisión de las participaciones de GRUPO EMPRESARIAL **LM** SL a **FY** SA.

4. En el ejercicio 2008 **CQ** SA absorbió a **FY** SA y a GRUPO EMPRESARIAL **LM** SL y en esta operación se transmitió a la absorbente el citado fondo de comercio.

5.- En el ejercicio 2011, **CQ** SA se dedujo, en su IS, la amortización del referido fondo de comercio (esto es, 5% de 34.798.511,62 = 1.739.925,58 euros), y así procedió en los ejercicios siguientes, entre los que está el aquí comprobado, 2012.

La inspección considera que la amortización del citado fondo de comercio no constituye un gasto fiscalmente deducible en el IS al no haberse acreditado ni su cuantía ni la tributación efectiva en sede de los transmitentes; no se ha aportado, dice, ninguna justificación de la operación que generó el fondo de comercio objeto de controversia.

La entidad alega la procedencia de la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio por los motivos que se analizan a continuación.

QUINTO.- En primer lugar alega el obligado la extralimitación de la Inspección al regularizar dicha cuestión ya que la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos. Y como en el presente caso la operación que la Inspección pretendió comprobar tuvo lugar en 2003, no es posible regularizar los efectos del régimen fiscal aplicado sobre los ejercicios no prescritos.

Pues bien, no cabe aceptar la alegación del obligado ya que el artículo 66 bis de la Ley 58/2003, añadido por la Ley 34/2015, establece:

“Artículo 66 bis. Derecho a comprobar e investigar.

1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá

Síguenos en...

realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado.”

Asimismo, el artículo 70 de la Ley 58/2003, modificado por la Ley 34/2015 establece:

“Artículo 70. Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales.

(...)

3. La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el artículo 66.bis.2 y 3 de esta Ley.”

Por su parte el artículo 115 de la Ley 58/2003, con la modificación establecida por la Ley 34/2015, señala:

“Artículo 115. Potestades y funciones de comprobación e investigación.

1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.

La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.

3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley.”

Por último, la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015, en su punto 2, establece:

“2. Lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por esta Ley, resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación”.

En el presente caso el procedimiento inspector ya se encontraba iniciado (en concreto, se inició en fecha 11/04/2014) cuando entraron en vigor los referidos artículos 66 bis, de los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, esto es, el 11/10/2015, y en dicha fecha aún no se había dictado la propuesta de liquidación, por lo que no cabe aceptar la alegación del obligado.

Cabe citar a estos efectos la resolución del TEAR de Cataluña de 12/11/2020 (RG 08/5080/2016) en la que se señala:

“SEXTO.- En tercer lugar, enmarcada dentro de las alegaciones contra el fondo de la regularización, y apuntalada mediante el escrito de alegaciones complementarias presentado, se halla la alegación que sostiene la imposibilidad de la Inspección de comprobar negocios de periodos prescritos (en esencia, la alegada cesión por el aquí reclamante de su derecho de cobro de ... SA a favor de su entidad ... SL), aunque sea para aplicar sus efectos a las obligaciones no prescritas.

*Dicha alegación no puede ser estimada. La normativa de aplicación, obviada por el reclamante, son los arts. 66bis.1 y 115 LGT conforme a la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, dado que las Actas fueron formalizadas el 4.1.2016, con posterioridad al 12.10.2015 (DTª Única.2 y DF 12ª Ley 34/2015). Dichos preceptos establecen que el derecho de la Administración a comprobar es ajeno a la extinción de la obligación tributaria por prescripción, salvo lo previsto para los créditos fiscales, cuestión ajena a lo aquí ventilado, siempre que tal comprobación resulte precisa para la correcta determinación de obligaciones no prescritas, incluyendo a tal limitado objeto la posibilidad de aplicar los arts. 13 a 16 LGT. Tal normativa es acorde con la jurisprudencia cuyo criterio normativiza (por todas, FDº 4º STS 5.2.2015 (casación 4075/2013) y FDº 7º STS 26.2.2015 (casación 4072/2013)). La Sentencia que la parte considera que es de aplicación a su caso (STS 30.9.2019, casación nº 6276/2017), al igual que otros dos recursos de casación admitidos sobre esa cuestión (AATS 31.1.2020, casación nº 5053/2019 y 14.2.2020, casación nº 5972/2019) se refiere a la normativa anterior a la Ley 34/2015, hecho que resalta la referida Sentencia: "deben enfatizarse dos circunstancias: la primera, que la Administración ejerció sus potestades de comprobación en el periodo comprendido entre el 8 de julio de 2010 y el 12 de julio de 2012 (fecha de la liquidación) esto es, cuando ya había entrado en vigor la LGT de 2003 (si bien, con anterioridad a la reforma operada por la Ley 34/2015);...". **Debe tenerse en cuenta que con la normativa anterior se partía de la inexistencia de un régimen transitorio expreso (al igual que la problemática sobre la aplicación del art. 106.4 LGT abordada en la STS 19.2.2015, casación nº 3180/2013, FDº 5º, decidiendo su aplicación a derechos nacidos desde su entrada en vigor y no en función del inicio del procedimiento de aplicación sólo "ante la inexistencia de normas de derecho transitorio sobre esta cuestión"), a diferencia del régimen normativo aquí aplicado por mandato de una norma expresa de derecho transitorio, y que la retroactividad no está prohibida en el ámbito de la obligación tributaria, siendo que no consta ninguna tacha de inconstitucionalidad declarada, ni alegada, respecto de la DTª Única.2 de la Ley 34/2015.***

Procede por lo expuesto la desestimación de la alegación aquí analizada.”

La referida cuestión ha resultado confirmada además por la STS de 11/03/2024 (rec. 8243/2022) y de abril de 2025 (rec. 8998/2022), por lo que no cabe aceptar la alegación del obligado de que dicha reforma sólo puede operar respecto de los procedimientos inspectores que se inician con posterioridad a la entrada en vigor de la referida ley 34/2015.

Así, en la referida Sentencia de abril de 2025 (rec. 8998/2022) el Tribunal Supremo, remitiéndose a lo señalado en la anterior sentencia de 11/03/2024 (rec. 8243/2022) señala:

“Tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015, cuya aplicación no se discute dado que las actuaciones de comprobación se iniciaron bajo su vigencia -27 de septiembre de 2016-, se ha recogido por el legislador el principio de imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación, y ello con independencia de la fecha en que se realizó el negocio "calificado", si lo fue bajo la vigencia de la Ley de 1963, como aquí ocurre, o con la vigencia de la LGT de 2003 en la redacción original del artículo 115, pues lo determinante es que el régimen jurídico establecido tras la reforma de la Ley General Tributaria llevada a cabo por la Ley 34/2015 resulte de aplicación, por tratarse de procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la Ley, en los que a dicha fecha no se hubiera formalizado propuesta de liquidación.

La fecha en que tuvo lugar el negocio comprobado como fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos, era

determinante para la primera y segunda etapa anteriormente referidas, pero no para la etapa en que ya está en vigor la reforma de la Ley 34/2015, cuyo régimen jurídico resulta diferente y de obligado cumplimiento.

Las posibles dudas sobre la aplicación o no del principio de imprescriptibilidad para las actuaciones de comprobación se pudieron suscitar para el periodo que media entre la entrada en vigor de la LGT de 2003 y su reforma de 2015 -segundo periodo-, pero no para el ahora examinado en que la aplicación de la imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación por designio del legislador resulta inequívoca.

En efecto, ya se expuso por esta Sala en el voto particular de un magistrado a la STS de 1 de marzo de 2022, cit, que "[...] Es la Ley 34/2015 la que introduce, por vez primera, de un modo claro, inequívoco y explícito, un nuevo régimen de comprobación "hacia atrás" de hechos acaecidos en el pasado respecto de sus efectos jurídicos en el presente, de suerte que no cabe considerarla como meramente interpretativa de la fórmula inicial de la LGT, puesto que la cambia radicalmente, haciéndola objeto de un drástico viraje. Tal aseveración lleva consigo, a fortiori, que no es hasta la citada Ley 34/2015 cuando puede proyectarse esa facultad imprescriptible y retroactiva, respecto de relaciones o situaciones jurídicas ya fenecidas".

Tras la reforma de la Ley 34/2015 se han reforzado las potestades administrativas en esta materia, lo que se desprende no solo del tenor del artículo 115 LGT que impulsa la reforma, sino de la introducción del nuevo artículo 66 bis, habiéndose dado reflejo legal al criterio tradicionalmente mantenido por la Administración tributaria, conforme al cual el artículo 66 LGT, que regula el instituto de la prescripción, no impide comprobar ejercicios prescritos que puedan proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos.

En suma, supone que tras la Ley 34/2015, cuya aplicación en el caso examinado no se controvierte, y cualquiera que sea la fecha de celebración del negocio "calificado", se habilita a la Administración para el ejercicio retroactivo o "hacia atrás" de su potestad de comprobación, al haberse alterado el régimen legal de la prescripción como consecuencia de la separación de las facultades de comprobar y de liquidar.

6. En definitiva, tal y como se ha expuesto, se amplían las facultades de la Administración tributaria, que podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias que determinen la obligación tributaria aun cuando éstos afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, siempre y cuando hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

No se comparte que la aplicación de la norma comprometa la seguridad jurídica pues, tal y como sostiene el Abogado del Estado, la norma despliega sus efectos sobre los ejercicios que no estuvieran prescritos al tiempo de su entrada en vigor y, como dispone la Disposición transitoria única, respecto de los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados en ese momento en los que no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

7. La Sala no alberga dudas sobre la constitucionalidad de la norma que le hagan considerar el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, pues obedece al designio del legislador, expresado en el Preámbulo de la ley, de cambiar el régimen existente para solventar las dudas anteriores, optando por reforzar inequívocamente la posición de la Administración tributaria. No puede olvidarse que, tal y como ha declarado el Tribunal Constitucional en STC 121/2016 "[...] no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, pues las normas tributarias no tienen carácter sancionador, sino que imponen a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de gastos públicos o de efectuar prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31.3 CE). Tampoco, como hemos reiterado, existe en nuestro ordenamiento constitucional un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11 y 116/2009, de 18 de mayo, FJ 3)...".

Tampoco nos encontramos ante una retroactividad de grado máximo, como sostiene el recurrente, pues la redacción dada a los arts. 66 bis y 115 LGT por la Ley 34/2015, no se aplica a situaciones nacidas bajo la vigencia de la ley anterior cuyos efectos se hayan consumado, sino que se aplica al negocio realizado al amparo de la ley anterior cuyos efectos se siguen proyectando bajo el imperio de la ley nueva. Por eso, **se aplica solo en relación con ejercicios no prescritos y procedimientos de comprobación ya iniciados o que se inicien con posterioridad a su entrada en vigor.**

8. En último término, no resulta de aplicación al caso examinado la STJUE de 27 de enero de 2022, Comisión/España (C-788/19), en relación con la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales

derivadas de bienes no declarados situados en el extranjero que invoca el recurrente, pues en el caso en ella analizado, el legislador había declarado la imprescriptibilidad del derecho de la Administración a liquidar esas ganancias, mientras que, en el presente supuesto, el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar y sancionar, en su caso, permanece inalterado, pues lo que se considera "imprescriptible" es la potestad de la Administración para comprobar pero no para liquidar."

Este criterio ya ha sido expuesto y aplicado por este TEAC en la reciente resolución de 7 de abril de 2026, RG 04568-2022.

Se desestima, por tanto, la alegación del obligado en el presente punto.

SEXTO.- A continuación, el obligado reitera, para discutir el ajuste practicado, en esencia, las mismas alegaciones y argumentos que ya planteó al cursar la (anterior) reclamación contra la liquidación inicialmente dictada por el IS de 2012, tramitada con RG 728/2017 ante este TEAC. En concreto, refiere que la Inspección ya había comprobado el fondo de comercio ahora cuestionado en unas actuaciones inspectoras que se desarrollaron ceca de GRUPO XZ ESPAÑA SL (antes LM SA), que terminaron en acta de conformidad (A01) numero **REFERENCIA_3**, relativa al IS del ejercicio 2003; en ese sentido, se enfatiza, por la reclamante, que, en el marco de dichas actuaciones, la Inspección ya comprobó tanto la existencia del fondo de comercio como su valoración sin poner en duda su existencia ni cuestionar su valor fiscal por lo que, entiende, ya no cabe cuestionar esos aspectos, esto es, ni su valor ni su amortización en los años correspondientes.

Habida cuenta de ello, este TEAC entiende procedente el pronunciamiento que hicimos al resolver esa reclamación tramitada con RG 728/2017:

*"Consta en el expediente el Acta A01 (de conformidad) numero **REFERENCIA_3** incoada el 04-06-2009 a la entidad Grupo XZ España SL (antes, LM SA) referida al IS del ejercicio 2003. Las actuaciones documentadas en dicho Acta, tal y como señala la reclamante, tuvieron "carácter general" habiéndose centrado "en el análisis de la concurrencia de requisitos exigidos por la norma tributaria para poder acogerse al régimen especial de las Fusiones, Escisiones, Aportaciones de activos y canje de valores regulado en el Capítulo VIII del Título VII del T.R. de la LIS" (página 1 del Acta).*

El contenido de dicho Acta se refiere a la procedencia o no de la aplicación del régimen especial regulado en la LIS a la operación de aportación no dineraria de rama de actividad realizada en 2003. Con fecha 19-12-2003, LM SA realiza una aportación no dineraria de rama de actividad a la sociedad de nueva creación, Grupo Empresarial LM, SL; entre los activos aportados se encuentra el fondo de comercio generado en la fusión realizada en 1998 (HJ S.A. absorbe a LM, S.A. y su participada NP SA). La inspección analiza la concurrencia de los requisitos previstos para la aplicación de dicho régimen, concluyendo lo siguiente (pagina 56 del Acta):

"De acuerdo con los criterios expuestos anteriormente, el conjunto de los activos y pasivos objeto de la aportación realizada a Grupo Empresarial LM SL constituían tanto en la sociedad aportante como en la beneficiaria de la aportación una rama de actividad entendida como conjunto patrimonial identificado, diferenciable y afecto a una determinada actividad, conceptos que tienen perfecto acomodo en la propia definición recogida en el LIS y en la interpretación realizada por los órganos administrativos.

Asimismo, ninguna ventaja o ánimo de aprovechamiento elusivo existió en la operación analizada, habiendo quedado acreditado que no se produjo ventaja alguna por motivo de acogimiento de la misma al régimen especial del Título VIII Capítulo VIII de la LIS y que ésta fue realizada por razones estrictas de negocio en el marco de una operación de venta de una rama de actividad.

En vista de lo anterior es criterio de la DGT que las razones alegadas como motivo económico para efectuar la operación constituye un motivo económico válido que justifica la aplicación del régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VIII de la LIS (no se ha detectado beneficio para los socios), no encontrando esta Administración prueba de que dicha operación tenga otra finalidad que impida la aplicación del régimen especial.

Los datos declarados no se modifican por los motivos aludido".

Se observa que lo comprobado por la Administración en dichas actuaciones es si la operación de aportación no dineraria realizada en el ejercicio 2003 por LM SA cumplía o no los requisitos para acogerse al régimen

especial del Capítulo VIII del Título VIII de la LIS; no consta, que en dichas actuaciones, la inspección comprobará el fondo de comercio surgido en la operación de fusión por absorción realizada en el año 1998.

En el ejercicio 1998 la sociedad francesa aporta las acciones de **LM**, S.A. a la sociedad **HJ** S.A. la cual procedió a la absorción de **LM** SA y su participada **NP** SA, generándose en esta fusión, que se acogió al régimen fiscal establecido en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, un fondo de comercio por valor de 34.798.511,62 euros, cuya amortización es la que se cuestiona en las presentes actuaciones.

En el ejercicio 2011, **CQ** SA, se deduce en el IS la amortización del fondo de comercio, fondo que como hemos dicho, surge en una operación de fusión, acogida al régimen fiscal especial de la LIS, realizada en el año 1998, y sobre el que no consta que la inspección haya comprobado ni la procedencia de dicho régimen especial ni la cuantía del fondo de comercio que se generó en dicha fusión.

No cabe, por tanto, entender que el acta de conformidad incoada a Grupo **XZ** España SL, es un acto propio que le vincula, habida cuenta que en las actuaciones de comprobación de dicha sociedad, referidas al IS del ejercicio 2003, la operación analizada es la aportación no dineraria realizada en el ejercicio 2003 por **LM** SA a Grupo Empresarial **LM** SL, en concreto, si dicha operación cumplía o no los requisitos para acogerse al régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la LIS.

A lo expuesto añadir que este Tribunal en resolución de 04-12-2017 (RG 7108/15) tiene dicho que “Lo alcanzado por unas actuaciones, pero no regularizado, ya no podrá ser regularizarlo en unas segundas actuaciones; pero eso no supone ni determina que la Inspección hubiera declarado que todo lo que no regularizó con las primeras actuaciones es correcto”.

En segundo lugar la entidad sostiene que con la documentación aportada durante el procedimiento de comprobación queda debidamente acreditada la cuantificación del fondo de comercio que surgió en la fusión realizada en 1998; considera que las escrituras de compraventa de las participaciones a las personas físicas y la certificación del Registro Mercantil que incluye la información relativa a la operación de fusión es suficiente para justificar la cuantía del fondo de comercio.

El artículo 103.3 de la Ley 43/1995, redacción vigente en el ejercicio 1998, establecía lo siguiente:

“.....

Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un 5 por 100, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico se imputará a los bienes y derechos adquiridos, de conformidad con las normas contables de valoración, y la parte de aquélla diferencia, que de acuerdo con la valoración citada no hubiera sido imputada, será fiscalmente deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español, o a personas físicas residentes en territorio español vinculadas con la entidad adquirente, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades.

El requisito previsto en la presente letra se entenderá cumplido:

a') Tratándose de una participación adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a una entidad vinculada con la entidad adquirente que, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas o entidades, cuando el importe de la diferencia mencionada en el párrafo anterior haya tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

....”.

Es evidente que con las escrituras de compraventa de las participaciones a las personas físicas y la certificación del Registro Mercantil no queda debidamente acreditada la cuantía del fondo de comercio pues dichos documentos no permiten a la inspección comprobar la corrección de los cálculos efectuados y, en particular, la procedencia o improcedencia de imputar parte o la totalidad de la diferencia de consolidación a bienes y/o derechos; la interesada, pese a requerimientos reiterados de la inspección, no aporta una relación de los concretos bienes y/o derechos existentes y de sus concretos valores, así como explicación de las razones que motivan que no corresponda imputar a los mismos parte alguna de la diferencia de consolidación, documentación, en definitiva, que permitiría a la inspección comprobar la corrección de los cálculos efectuados y, en particular, la procedencia o improcedencia de imputar parte o la totalidad de la diferencia a bienes y/o derechos.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003 corresponde al obligado tributario probar su derecho a la deducción de la amortización y deterioro del fondo de comercio, deducción, cuyo importe depende directamente del valor de dicho fondo de comercio, por lo que no habiéndose acreditado dicho extremo, no procede la deducibilidad de su amortización.

SÉPTIMO.- En último lugar alega nuevamente que la normativa vigente en el ejercicio 1998 no exigía justificación de la tributación efectiva de las personas físicas transmitentes.

No obstante, también nos pronunciamos sobre ello en nuestra resolución de 15/10/2018, RG 729/2017, procediendo su reiteración:

“Este Tribunal ha señalado en numerosas resoluciones, entre otras, en resolución de 25-06-2004 (R.G. 1199/03), 2-03-2007 (R.G. 4400/01) y 4-05-2007 (R.G. 3177/03) que el objetivo de la norma contenida en el artículo 103.3 de la Ley 43/95 (de contenido similar a lo establecido en el artículo 89.3 del TRLIS) es “el de eliminar la posible doble imposición que se produciría si se hiciera tributar la diferencia entre el precio pagado por la participación y el valor teórico de la misma, en primer lugar, en sede del anterior tenedor de la participación y, posteriormente, se impidiera que este coste pagado tuviera la consideración de coste de adquisición a efectos fiscales, con lo que se sometería de nuevo a imposición”.

En igual sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencias de 14 de octubre de 2013 (recurso nº 5719/2011) y de 21 de noviembre de 2013 (recurso nº 6465/2011) en las que después de afirmar que el mecanismo que introduce el artículo 103.3 LIS “no es un beneficio fiscal... sino que se pretende evitar y corregir supuestos de excesos de imposición” señala que “la doble imposición se produce por la amenaza de que se produzca una primera tributación por las plusvalías latentes y el fondo de comercio en sede de la sociedad transmitente como consecuencia de las previas transmisiones, cuando se da el supuesto de que la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente en un 5% o más, se prevé el mecanismo del artículo 103.3 de la LIS para evitar la doble imposición y que la absorbente vuelva a tributar por las plusvalías latentes y el fondo de comercio gravados en sede de la transmitente, cuando proceda a la transmisión posterior o durante la generación de ingresos sin el reconocimiento del gasto por la depreciación o deterioro de las plusvalías de los activos y el fondo de comercio preexistente a la fusión . (...). El problema que surge..., y que pone en cuestión la doble imposición, se centra en el caso de que no haya habido tributación efectiva en la transmitente por las transmisiones anteriores...”.

Cuando se adquieren participaciones en una sociedad por un precio superior a su valor teórico se genera una renta en sede de las transmitentes que ha podido o no tributar. El artículo 103.3 del TRLIS establece un mecanismo para evitar que esa renta que ha podido tributar en sede de las personas o entidades a las que se adquirieron las participaciones vuelva a tributar de nuevo en la entidad que ahora es poseedora de las mismas, de tal manera que se atribuye efectos fiscales a la “diferencia de fusión” (diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico).

La sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2011 (recurso nº 237/2008), que analiza el tema de la prueba en el artículo 103.3 LIS (actual artículo 89.3 TRLIS), se refiere también al objetivo de la norma, evitar la doble imposición. Esta sentencia, referida al IS de los ejercicios 1996 a 1999, ha sido confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2013 (recurso casación 3294/2011) que añade:

“a) Es evidente el error en que incurre el recurrente al afirmar que desde el punto de vista interno no se exige la tributación efectiva de lo que se denomina “Fondo de Comercio” para posibilitar su amortización.

El recurrente ha centrado su análisis en el artículo 103.3 a) a) de la Ley 43/95 para llegar a la conclusión enunciada. Al hacerlo así ha olvidado que el artículo 103.3 afirma: (...).

A su vez, el artículo 99 del mismo texto legal establece: (...)

Es patente, por tanto, que el sistema de valoración de los preceptos citados, y del sistema tributario en su conjunto, exige la previa valoración y consiguiente tributación previa del Fondo de Comercio para hacer posible su amortización, desde la perspectiva del Derecho interno.

Si esto no sucediese se produciría una situación indeseable de “no imposición” en las transmisiones internas, que no sería asumible.

b) Es claro que el rechazo de lo que constituye el presupuesto del razonamiento de la recurrente arrastra las siguientes conclusiones.

La "tributación efectiva" exigida, cuando de una "operación societaria de reestructuración" producida en el ámbito comunitario se trata, no es distinta, sino idéntica, a la exigencia que se produce desde el plano interno.

c') Por ello, es indudable que no existe el trato diferenciado que la recurrente sostiene."

En la misma línea la sentencia de la Audiencia Nacional de 04-03-2016 (recurso nº 308/2013):

"Lo que contiene el art 103.3 de la LIS , tal y como hemos sostenido, entre otras, en nuestra SAN (2ª) de 31 de mayo de 2012 (Rec.) es una regla "que garantiza....que no exista una doble imposición, lo cual necesariamente exige que haya existido un gravamen previo", insistiendo la sentencia en que el art 103.3 debe interpretarse "de acuerdo con la finalidad que persigue, que no es otra que evitar una doble imposición económica interna sobre una misma renta ", lo que exige acreditar por quien sostiene la aplicación de dicha norma " haber tributado en territorio español ".

Lo expuesto pone de manifiesto que la regularización efectuada por la inspección se ajusta a lo dispuesto en el artículo 103.3 del TRLIS puesto que uno de los requisitos exigidos para su aplicación es la acreditación de la tributación efectiva en las transmisiones anteriores."

En consecuencia, se confirma la regularización efectuada por la inspección desestimándose las alegaciones de la reclamante.

OCTAVO.- Finalmente el obligado alega que se debería admitir la deducibilidad, en el ejercicio comprobado, del gasto relacionado con el pago realizado en concepto de responsable civil subsidiario en un proceso penal; se trata, en concreto, del gasto contabilizado por la entidad del Grupo Fisca **JK** SL en la cuenta 6780001 (gastos extraordinarios) por importe de 6.473.225,33 euros.

Como señalábamos en nuestra resolución de 15/10/2018, en la que también se analizó este ajuste, el obligado, como justificación de dicho gasto, había aportado la siguiente documentación:

1.- Escrito de acusación de la Fiscalía Especial Contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada de 31-07-2012, Diligencias Previas nº .../2002, en el que se exponía que prestaban su conformidad las acusaciones personadas, así como los acusados y responsables civiles subsidiarios a título lucrativo que se relacionaban, entre los que se encontraba **JK**, S.L. En el escrito de acusación se imputaba un delito de falsedad en documento mercantil cometida por particular, previsto en los artículos 74.1 y 392 en relación con 390.1.2º del Código Penal, en concurso medial -art. 77 del C.P.- con dos delitos de fraude a los presupuestos de la Comunidad europea, previsto en el artículo 306 del C.P.

2- Justificante de pago efectuado por **CR**, por cuenta de **JK**, S.L, por importe de 5.384.306,86 euros, relativo al proceso anterior, en el que figuraba como concepto de pago "TRANS FEGA TASA 1997-2006". La citada entidad fue incluida en el escrito de acusación entre los responsables civiles subsidiarios.

3.- Sentencia del Juzgado Central Instrucción número ... de fecha ...-...-2012, procedimiento abreviado número .../2012 que dimanaba de las diligencias previas .../06, en el que se condenaba a los acusados por la comisión de un delito de falsedad en documento mercantil cometida por particular, previsto en los artículos 74.1 y 392 en relación con 390.1.2º del Código Penal, en concurso medial art. 77 del C.P.- con un delito de fraude a los presupuestos de la Comunidad Europea, previsto en el artículo 306 del C.P., en las campañas 2001/12002 y 2002/2003.

- Justificante de pago efectuado por **CR**, por cuenta de **JK**, S.L, por importe de 858.767,67 euros, relativo al proceso anterior, en el que figuraba como concepto de pago "TRANS FEGA TASA 2001-2003". La citada entidad fue incluida en el escrito de acusación entre los responsables civiles subsidiarios.

- Justificante de pago efectuado por **CR**, por cuenta de **JK**, S.L, por importe de 194.150,80 euros, en el que figuraba como concepto de pago "TASA 1999- 2000 JUICIO ORAL". En este documento además se indicaba que correspondía Juicio Oral ...-08, Penal 3 Madrid Ejc. .../12 Juzg. nº 28. No se ha aportado la documentación de este proceso judicial.

Según el obligado el referido pago debería ser considerado como deducible ya que:

- no se correspondía con las cuotas de la tasa láctea, sino que era una indemnización por el daño causado por la defraudación cometida por terceros relacionados comercialmente con la recurrente.
- La indemnización pagada sería gasto deducible porque estaba correlacionado con los ingresos.

En relación con la referida cuestión señalábamos lo siguiente en nuestra anterior resolución de 15/10/2018:

“La inspección no admite la deducibilidad de dicho gasto ya que considera que “la responsabilidad civil a la que hizo frente la entidad se corresponde con los importes defraudados en concepto de cuota de la tasa láctea y los correspondientes intereses de demora”. Conceptos que considera no deducibles en el impuesto sobre sociedades. El primero, la cuota, porque “tal y como establece la normativa, se trata de un supuesto en el que la empresa láctea actúa como sustituto del contribuyente, siendo contribuyente el ganadero, al cual debe repercutirse la referida tasa láctea. Si la entidad hubiese actuado conforme a lo estipulado en la normativa, debería haber ingresado la tasa en el FEGA y realizado su repercusión a los ganaderos y, por tanto, tal exacción parafiscal en ningún caso hubiera constituido un gasto deducible para la entidad en el Impuesto sobre Sociedades. Es evidente que, si en el caso de haber cumplido correctamente sus obligaciones los importes satisfechos al FEGA no hubieran sido fiscalmente deducibles, tampoco pueden serlo cuando dicho ingreso deriva de la obligación de responder por su incumplimiento. El segundo, los intereses de demora, se remite a lo señalado en el Fundamento de Derecho duodécimo (paginas 177 a 186 del acuerdo de liquidación; lo relativo a la deducibilidad de los intereses de demora derivados de actas de inspección).

La reclamante alega que los pagos en concepto de responsabilidad civil subsidiaria son deducibles al no encajar en las exclusiones del artículo 14.1 del TRLIS. Además alega que no se está pagando las cuotas de la tasa láctea sino una indemnización por el daño causado por la defraudación de un tercero.

El artículo 3 del RD 754/2005, de 24 de junio, por el que se regula el régimen de la tasa láctea señala:

“1. La tasa láctea es una exacción parafiscal, de las previstas en la disposición adicional primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

...

3. Los productores son los sujetos pasivos contribuyentes de la tasa láctea, y los compradores son los sujetos pasivos sustitutos obligados a su pago”.

La citada disposición adicional primera de la Ley 58/2003, dispone que: “ Las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos”.

Por su parte, el artículo 36.3 de la LGT dispone que:

“Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de ley y en el lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa”.

En el ámbito del IS, el artículo 10.3 del TRLIS señala que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

Pues bien tal y como sostiene la inspección el pago realizado en concepto de responsabilidad civil subsidiaria se corresponde con el pago de la cuota de la tasa láctea. Así se deduce de la documentación aportada por la entidad a la inspección.

En el escrito de acusación de la Fiscalía, Diligencias Previas nº .../2002, consta lo siguiente:

Paginas 9/10: “En el marco de regulación e intervención del sector lácteo español antes descrito, ha tenido lugar la actuación de sociedades como que utilizadas por las personas que luego se dirán, de común acuerdo con los primeros compradores, y con la finalidad de evitar la repercusión y pago de la tasa suplementaria por el exceso de producción de leche, han interferido formalmente en la relación contractual y tracto de entrega, situándose entre los ganaderos-productores y los ya referidos primeros compradores. De esta manera, estas sociedades intermediarias se muestran de cara a los organismos públicos en general y supervisores del sector lácteo en particular, como primeros compradores de leche que la venden y entregan a los que resultan ser los verdaderos primeros compradores. Así, tratan de ocultar la verdadera condición de éstos, trasladando, en algunas ocasiones las obligaciones tributarias a terceros sujetos

supuestos e inventados sin realidad jurídica alguna, o asumiendo ellos esa posición sin el correlativo cumplimiento de la obligaciones tributarias de retención en ingreso de la tasa,

Para la formalización de las operaciones los primeros compradores informaban mensualmente a los referidos intermediarios, de las cantidades de leche que debían facturarles así como de los precios que habían de reflejar en las facturas. Facturas, en consecuencia, falaces que no obedecían a operación real alguna en el tráfico mercantil pues como hemos dicho, su razón de ser es la de instrumento de defraudación

Página 70: "Las cantidades anteriormente referidas están satisfechas conforme a los términos del acuerdo alcanzado con la representación del Estado, siendo entregadas al Fondo Español de Garantía Agraria como encargado de la gestión, control y recaudación de la tasa suplementaria en el sector de la leche y productos lácteos, en virtud de lo establecido en el Real Decreto 754/2005, por el que se regula el régimen de la tasa láctea".

En la Sentencia del Juzgado Central Instrucción número ..., procedimiento abreviado número .../2012 que dimana de las diligencias previas .../06, consta lo siguiente:

Página 8 (Hechos probados): "Los hechos objeto del presente proceso se circunscriben a la defraudación de la tasa láctea mediante la ocultación de la compra real y directa de leche por parte de las Industrias lácteas a los ganaderos/productores españoles por encima de sus cantidades de referencia, utilizando para ello sociedades pantalla como intermediarias. Estas sociedades, que carecen de virtualidad económica y que en ningún momento satisfacen dicha cuota ni cumplen las obligaciones formales, a su vez simulan aparentando un tráfico comercial ya no gravado por la tasa láctea. Estas ficticias adquisiciones eran declaradas como oficiales al Fondo Español de Garantía Agraria, que como hemos visto es la entidad encargada en España del control de la producción de leche conforme a los límites exigidos por la Comunidad Europea y del cobro de la tas sobre la leche excedentaria. El único objeto de las mercantiles intermedias era dar lugar a la justificación documental ante el FEGA de la compra por las Industrias de leche realmente producida por ganaderos en España fuera de cuota, omitiendo el pago de la tas debida amparándose en la falsa comercialización"

Página 27: consta el mismo párrafo que figura en la página 70 de las diligencias previas nº .../2002.

Por tanto, en el presente caso, como bien señala la inspección, la responsabilidad civil coincide con las cantidades debidas por aplicación de la normativa vigente, es decir, se corresponde con el importe de las cuotas de la tasa, la cual se debería haber ingreso en el FEGA, y de los intereses de demora exigidos como consecuencia del ingreso tardío de tales cuotas.

La sentencia del Tribunal Supremo de 14-02-2010 (recurso casación nº 565/2010) establece el siguiente criterio respecto de la no deducibilidad del IVA devengado:

"En definitiva, hay que entender que como se indicó en la resolución del TEAC, el IVA regularizado en actas de Inspección devengado por operaciones sujetas y no exentas no habría tenido en ningún caso la consideración de gasto fiscalmente deducible para el sujeto pasivo del impuesto (empresario que realiza las operaciones gravadas) por cuanto éste tiene la obligación legal de repercutir el Impuesto devengado y en consecuencia si en el momento en que se devengó el impuesto no tenía la consideración de gasto deducible, el hecho de que con posterioridad y como consecuencia de la regularización efectuada en relación al citado impuesto, se le exigiera un mayor importe por las cuotas devengadas por IVA, (en este caso por aplicación del tipo de gravamen a bases impositivas inferiores a las que corresponden) y no hubiera posibilidad de repercutir el impuesto sobre los consumidores finales, ello no transforma la naturaleza del impuesto pasando a ser un gasto deducible por cuanto dicho impuesto (en lo que se refiere a cuotas devengadas) no tuvo nunca la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades".

Por tanto, como en el caso de haber cumplido correctamente sus obligaciones los importes satisfechos al FEGA no hubieran sido deducibles tampoco pueden serlo cuando dicho ingreso deriva de un incumplimiento.

En consecuencia se confirma la regularización efectuada por la inspección."

Pues bien, nuevamente, procede confirmar lo señalado, sin que las alegaciones realizadas en la presente reclamación desvirtúen nada de lo ya dispuesto por este TEAC, ya que la tasa láctea nunca sería deducible para el comprador, por lo que si el pago de la misma se produce como consecuencia de una sentencia en

la que se alude a Industrias Lácteas como colaborador de un delito menos aun puede ser considerado como deducible dicho pago; además, como también ya señalamos, el hecho de que la entidad no pueda ya repercutir su importe a los ganaderos no transformaba su pago en gasto deducible.

En relación a las consultas citadas por el obligado, como señala la Inspección:

“se refieren a supuestos en que los que, habiéndose cometido un delito, la conducta delictiva ha producido algún tipo de daño que ha de ser indemnizado. Pero, en el presente caso, la responsabilidad civil a la que hizo frente la entidad corresponde a cantidades debidas al FEAGA por aplicación de la normativa vigente, es decir, la responsabilidad civil fijada en sentencia se corresponde con los propios importes que fueron defraudados en concepto de cuota láctea más intereses.

En definitiva, son cantidades que nunca hubiera podido deducir como gasto este obligado tributario porque esta tasa no representa un gasto para las industrias lácteas, sino un derecho de crédito frente a los ganaderos y, siendo así, no cabe admitir ahora la erosión de la base imponible sometida a tributación que ocasionaría la deducción de tales cantidades cuando, a la luz de los hechos probados, resulta que el incumplimiento de sus obligaciones dio lugar la comisión del tipo delictivo

(...)

JK estaba obligada a retener del precio de compra de la leche adquirida a los ganaderos la tasa suplementaria derivada del rebasamiento de las cuotas lácteas autorizadas por la Unión Europea. Para eludir esta retención, se interpusieron compradores aparentes, que no retuvieron ni ingresaron las tasas suplementarias, las cuales ingresó con sus intereses antes de la sentencia condenatoria. Por este motivo es considerada responsable civil subsidiaria.

En este contexto, se debe insistir en que no cabe admitir la deducción de los importes satisfechos por el obligado tributario y resulta pertinente traer a colación Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010 citada en el acuerdo de liquidación como fundamento de la regularización en los siguientes términos:

“... Repugna al principio de Justicia, consagrado en el artº 1 de la CE, que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo. Por ello, como presupuesto primero e ineludible para determinar si un gasto es o no fiscalmente deducible, se exige que el gasto no esté prohibido normativamente o que derive de un acto ilícito; de suerte que resulta inútil entrar a examinar fiscalmente la deducibilidad fiscal del gasto si procede del incumplimiento de una norma, por prohibición o contravención.”

Con base en las consideraciones hasta aquí efectuadas, debe apuntarse que la regularización que aquí se confirma no se ve entorpecida por lo razonado en el fundamento de derecho cuarto anterior, en el que se ha admitido la deducibilidad de los intereses de demora derivados de actas incoadas por la Inspección, por cuanto el Tribunal Supremo en su Sentencia 150/2021, de 8 de febrero de 2021, (rec. 3071/2019) se pronuncia en los siguientes términos: “A la vista de ello, concluimos respondiendo a la cuestión con interés casacional que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho”. No cabe, pues, extender ese fallo más allá de los límites expresados por el propio Tribunal Supremo (véase el fundamento de derecho tercero de la citada sentencia).”

Se desestiman, por tanto, las alegaciones del obligado en el presente punto.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos “Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)”.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...



Síguenos en...

